

62018CC0189

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 5. června 2019 (1)

Věc C-189/18

Glencore Agriculture Hungary Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti, Maďarsko)]

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 167 – Článek 168 – Nárok na odpočet – Daňový únik či podvod – Vnitrostátní řízení – Důkazní břemeno – Přístup ke spisu – Právo na obhajobu – Rovnost zbraní – Soudní přezkum“

I. Úvod

1.

Společnost Glencore Agriculture Hungary Kft. (dále jen „Glencore“) napadá dvě rozhodnutí Nemzeti Adó- és Vámhivatal (odvolací řízení státní správy daní a cel, Maďarsko, dále jen „NTCA“), kterými byl odepřen odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené z určitých plnění, a to s odvodněním, že společnost Glencore si byla nebo měla být v domádaňových úniků nebo podvodů spáchaných jejími dodavateli. Ve věci v předmětném řízení společnost Glencore zpochybňuje zákonnost daňových řízení vedených u NTCA. Namítá zejména porušení zásady spravedlivého procesu a porušení jejích práv na obhajobu.

2.

Vnitrostátní soud, u něhož je řízení o prostředku nápravy podaném společností Glencore vedeno, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti, Maďarsko), má pochybnosti o slučitelnosti některých vnitrostátních předpisů a praxe s unijním právem. Předkládající soud zejména požaduje objasnění zásad, jimiž se řídí důkazní břemeno, které nesou daňové orgány, tedy povinnost prokázat účast osoby povinné k dani na daňových únicích, jichž se dopustili její dodavatelé; právo osoby povinné k dani na přístup k dokumentům, které jsou pro její obhajobu relevantní; a rozsah přezkumu zjištění učiněných daňovými orgány a způsobu, jakým tyto orgány opatřily důkazy, vnitrostátním soudem.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

3.

Podle článku 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) (2) platí, že „[n]árok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpovídající daní“.

4.

Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

5.

Článek 273 směrnice o DPH stanoví: „Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani [...]“

B. Vnitrostátní právní předpisy

6.

Ustanovení § 1 odst. 3a adózás rendjérő szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon ?. XCII z roku 2003, o pravidlech zdaňování, dále jen „daňový řád“) zní takto:

„V rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, plnění), na něž se vztahuje daňová povinnost, nesmí daňový orgán kvalifikovat týž právní vztah dotčený kontrolou, který již byl předmětem kvalifikace, odlišně pro jednotlivé osoby povinné k dani a v případě kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z účelní povinnosti zjištění učiněná u jedné ze stran tohoto právního vztahu.“

7.

Podle § 12 odst. 1 a 3 daňového řádu platí, že osoby povinné k dani jsou oprávněny nahlížet do dokumentů týkajících se jejich daňových záležitostí. Toto oprávnění zahrnuje „právo požadovat nebo požadovat kopie všech dokumentů, které jsou nezbytné pro vymáhání jejich práv a pro plnění jejich povinností“. Osoby povinné k dani však nesmí nahlížet mimo jiné do „žádné části dokumentu, která obsahuje informace chráněné daňovým tajemstvím týkající se jiné osoby, jejichž získání je v rozporu s právem“.

8.

Ustanovení § 97 odst. 4 a 5 daňového řádu stanoví:

„(4) V případě kontroly má daňový orgán povinnost zjistit a prokázat rozhodné skutečnosti, pokud podle zákona nenese odpovědnost osoba povinná k dani.

(5) Za přípustný důkaz budou považovány zejména dokumenty, znalecké posudky, prohlášení učiněná osobou povinnou k dani, jejím zástupcem nebo zastancem, jakož i prohlášení učiněná jinými osobami povinnými k dani, svědecké výpovědi, kontroly na místě, utajované či jinak provedené kontrolní nákupy, zkušební výroba, ověření soupisů a údajů poskytnutých jinými osobami povinnými k dani, zjištění učiněná během jiných souvisejících kontrol, obsah sdělených údajů, údaje ze záznamů jiných orgánů nebo elektronické údaje a informace, které byly veřejnosti zpřístupněny.“

9.

Ustanovení § 100 odst. 4 daňového řádu zní:

„Opírá-li daňový orgán závěry ze šetření o výsledek související kontroly provedené u jiné osoby povinné k dani nebo o údaje a důkazy získané při takové kontrole, jsou osoby povinné k dani podrobně sděleny ty části příslušného protokolu a příslušného rozhodnutí, které se jí týkají, jakož i údaje a důkazy shromážděné v rámci související kontroly.“

10.

Ustanovení § 69 odst. 1 Nemzeti Adó és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zákon ?. CXXII z roku 2010 o národním orgánu pro daně a cla, dále jen „zákon o daňovém orgánu“) stanoví:

„Údaje shromážděné a zpracované [NTCA] podle § 13 odst. 7 písm. a) pro účely donucovacích činností [...], jakož i zvláštní údaje mohou být používány pouze pro účely donucovacích činností, není-li právními předpisy stanoveno jinak.“

11.

Ustanovení § 76 odst. 2 písm. g) zákona o daňovém orgánu stanoví:

„(2) Nad rámec orgánů uvedených v odst. 1 mohou údaje a informace ze systému [NTCA] zpracovávajících údaje o donucovací činnosti požadovat i následující orgány, a to v rozsahu nezbytném pro plnění jejich povinností stanovených právními předpisy a s uvedením důvodu:

[...]

g)

pobožka [NTCA], která je nadána pravomocemi a působností ve vztahu k povinnostem spadajícím do působnosti [NTCA], pokud jde o daňové a celní závazky, daňová a celní řízení v souladu s [daňovým řádem], [the közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény (zákon ?. CXXVI z roku 2003 o provedení celního zákona Společenství)] a jinými daňovými a celními nařízeními;“

III. Skutkový stav, povodní řízení a předložené otázky

12.

Relevantní skutkové okolnosti, jak je lze zjistit z předkládacího usnesení a podání účastníků, lze shrnout následovně.

13.

Společnost Glencore, žalobkyně v povodním řízení, je společností se sídlem v Maďarsku, jejíž hlavní činnost spočívá ve velkoobchodu s obilninami, olejnatými semeny a krmivem a se surovinami. Společnost Glencore nakupovala obiloviny po celém Maďarsku, přičemž velká část z nich byla následně prodávána v zahraničí. Nakoupila i velká množství slunečnicových semen a semen řepky, přičemž podstatnou část z nich nechala svým subdodavatelem přeměnit na surový olej a krupici a menší část prodala nezpracovanou dále.

14.

NTCA provedlo kontroly v prostorách společnosti Glencore. Na základě těchto kontrol byla přijata dvě správní rozhodnutí NTCA, a to v letech 2015 a 2016 (dále jen „napadená rozhodnutí“). První rozhodnutí se týkalo všech daní a dotací vztahujících se k daňovým obdobím let 2010 a 2011 (s výjimkou DPH za měsíce září a říjen 2011). Tímto rozhodnutím bylo společnosti Glencore nařízeno, aby mimo jiné zaplatila 1951418000 maďarských forintů (HUF) na neodvedenou DPH. Druhé rozhodnutí se týkalo DPH dlužné za říjen 2011, přičemž společnost Glencore byla uznána povinnou zaplatit dodatečnou DPH ve výši 130171000 HUF.

15.

NTCA dospělo v těchto rozhodnutích k závěru, že společnost Glencore neoprávněně odečetla DPH, jelikož věděla nebo měla vědět, že některé její dodavatelé vystavili fiktivní faktury a účastnili se daňových úniků. NTCA v tomto ohledu odkázalo na správní rozhodnutí vydaná proti jistým dodavatelům společnosti Glencore a na trestní řízení vedená proti některým z těchto dodavatelů (která v době, kdy byla napadená rozhodnutí přijata, stále probíhala).

16.

Z napadených rozhodnutí vyplývá, že daňovým kontrolorům, kteří provedli u společnosti Glencore kontrolu, byly přímě či nepřímo zpřístupněny dokumenty obsažené jak v trestních, tak ve správních spisech stíhaných dodavatelů. NTCA se opíralo o některé důkazy opatřené v rámci těchto řízení, aby prokázalo (pasivní) účast společnosti Glencore na těchto daňových únicích.

17.

Poté, co byla její odvolání proti správním rozhodnutím zamítnuta, podala společnost Glencore opravný prostředek proti napadeným rozhodnutím u Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti). Ve svých podáních společnost Glencore zpochybňuje zákonnost správního řízení, které vedlo k přijetí napadených rozhodnutí, a namítá porušení zásady spravedlivého procesu a porušení jejích práv na obhajobu.

18.

V kontextu tohoto řízení si předkládající soud klade otázku, zda mohou příslušné vnitrostátní předpisy, tak jak jsou vykládány a uplatňovány daňovými orgány i vnitrostátními soudy, nadměrně ztěžovat osobě povinné k dani, jako je Glencore, možnost vyvrácení její ústí na daňových únicích spáchaných jejími dodavateli.

19.

Předkládající soud poukazuje na skutečnost, že daňové orgány jsou toho názoru, že je netíží důkazní břemeno, které obvykle nesou, když v pozdějším daňovém řízení zohledňují závěry

souvisejících rozhodnutí. To platí bez ohledu na skutečnost, že osoba povinná k dani, proti níž je pozdější vyšetřování vedeno, nebyla účastníkem předchozích řízení a je možné, že o souvisejících rozhodnutích dokonce ani nevěděla.

20.

Předkládající soud dále uvádí, že daňové orgány se necítí vázány povinností zpřístupnit spis vedený v souvisejících řízeních ani důkazy použité jako základ souvisejících rozhodnutí. V projednávané věci například došlo k tomu, že společnost Glencore obdržela v průběhu správního řízení pouze popis důkazů, z nichž orgány vycházely v rozhodnutích přijatých proti dodavateli společnosti Glencore, v podobě souhrnné zprávy. Navzdory jejím opakovaným žádostem byl společnost Glencore odepřen přístup k některým dokumentům ve spisu, které společnost Glencore považovala za důležité pro svou obhajobu. Teprve později, v průběhu povodního řízení, byl společnost Glencore konečně umožněn přístup k některým z požadovaných dokumentů, a to na základě usnesení předkládajícího soudu.

21.

Podle názoru předkládajícího soudu nelze tvrzené nedostatky správního řízení v průběhu soudního řízení plně napravit, neboť nelze přezkoumat zákonnost rozhodnutí dříve přijatých daňovými orgány, ani zákonnost důkazů opatřených v rámci souvisejících řízení.

22.

Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1.

Musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i článek 47 Listiny základních práv Evropské unie [(dále jen „Listina“)], vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu a na ní založené vnitrostátní praxi, podle které platí, že v rámci kontroly u stran právního vztahu (smlouva, plnění), na něž se vztahuje daňová povinnost, musí daňový orgán zjistit, která učinil v řízení provedeném u jedné ze stran tohoto právního vztahu (vystavitel faktur ve věci v povodním řízení) a která vyvolala nutnost změnit kvalifikaci daného právního vztahu, zohlednit z účelní povinnosti při kontrole u druhé strany daného právního vztahu (příjemce faktur ve věci v povodním řízení), přičemž tato druhá strana daného právního vztahu nemá v povodním řízení o kontrole žádná práva, konkrétně práva související s postavením účastníka řízení?

2.

Bude-li odpověď Soudního dvora na první otázku záporná, musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i článek 47 [Listiny], vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, která umožňuje postupovat způsobem popsaným v první otázce, takže druhá strana daného právního vztahu (příjemce faktur) nemá v povodním řízení o kontrole práva související s postavením účastníka řízení, a tudíž nemůže ani využít práva na opravný prostředek v rámci řízení o kontrole, zjistit z níž musí daňový orgán z účelní povinnosti zohlednit v řízení o kontrole týkajícím se daňové povinnosti této druhé strany a mohou být uplatněna v její neprospěch, přičemž daňový orgán této druhé strany nepřístupuje příslušný spis z kontroly provedené u první strany daného právního vztahu (vystavitel faktur), konkrétně podklady pro zjištění, protokoly a správní rozhodnutí, ale sděluje jí jen

Část z něj v podobě shrnutí, takže daňový orgán obeznamuje druhou stranu se spisem jen nepřímo a výběr provádí sám na základě vlastních kritérií, nad nimiž nemá druhá strana žádnou kontrolu?

3.

Musí být ustanovení směrnice o DPH a v souvislosti s nimi základní zásada dodržování práva na účinnou procesní obranu, jakož i články 47 [Listiny], vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž v rámci kontroly u stran právního vztahu, na něž se vztahuje daňová povinnost, musí daňový orgán zjištění, která učinil v řízení provedeném u vystavitele faktur, která vedou ke konstatování, že se vystavitel faktur aktivně podílel na daňovém úniku, zohlednit z účelní povinnosti při kontrole u příjemce faktur, přičemž tento příjemce nemá v řízení o kontrole prováděné u vystavitele práva související s postavením účastníka řízení, a tudíž nemůže ani využít práva na opravný prostředek v rámci řízení o kontrole, zjištění z níž musí daňový orgán z účelní povinnosti zohlednit v řízení o kontrole týkajícím se daňové povinnosti příjemce a tato zjištění mohou být uplatněna v jeho neprospěch, a [daňový orgán] nezpřístupňuje příjemci příslušný spis z kontroly provedené u vystavitele faktur, konkrétní podklady pro zjištění, protokoly a správní rozhodnutí, ale sděluje mu jen část z něj v podobě shrnutí, takže daňový orgán obeznamuje příjemce se spisem jen nepřímo a výběr provádí sám na základě vlastních kritérií, nad nimiž nemá příjemce faktur žádnou kontrolu.“

23.

Písemná vyjádření předložily společnost Glencore, maďarská vláda a Komise, přičemž všichni výše uvedení účastníci řízení rovněž přednesli vyjádření na jednání konaném dne 20. března 2019.

IV. Analýza

A. Předběžné poznámky

24.

Podstatou předběžné otázky položené předkládajícím soudem je, zda ustanovení směrnice o DPH, vykládaná ve světle článku 47 a čl. 48 odst. 2 Listiny, brání právní úpravě nebo praxi členského státu, podle nichž daňová správa při ověřování práva osoby povinné k dani odpovízt DPH zohledňuje skutková zjištění a právní kvalifikaci skutkových okolností (dále jen „zjištění“), která učinil správní orgán v souvisejících rozhodnutích vydaných proti jiným osobám povinným k dani. Správní orgán v této souvislosti poskytuje osobě povinné k dani dokumenty, které jsou pro tato zjištění relevantní, pouze částečně a nepřímo, prostřednictvím shrnutí dokumentů považovaných za relevantní.

25.

Pokud jde o skutkové okolnosti projednávané vci, je předkládací usnesení mimořádně stručné. Považuji proto za nutné vyložit své chápání skutkových okolností případu, čímž bude vytvořen nezbytný základ pro podání odpovědí na otázky vznesené předkládajícím soudem. Je však potřeba podotknout, že absence jakýchkoli podrobností skutkového stavu, společně s poměrně složitou formulací položených otázek, má nevyhnutelný dopad na typ odpovědi, který lze předkládajícímu soudu poskytnout. V tomto smyslu mi proto nezbyvá, než abych své závěry formuloval na poměrně vysoké úrovni abstrakce.

26.

Ve věci v povodním řízení napadá společnost Glencore dvě rozhodnutí vydaná maarskými daňovými orgány, jimiž tyto orgány nepustily odpot DPH odvedené z určitých pln, a to s odvodním, že společnost Glencore si byla nebo měla být vdoma daňových únik nebo podvod spáchaných jejími dodavateli.

27.

Zjištění, že u některých transakcí došlo k daňovým únikm, bylo poprvé učineno v rozhodnutích, která byla přijata daňovými orgány dříve proti dodavatelm společnosti Glencore, a to v řízeních, jejichž účastníkem společnost Glencore nebyla. Toto zjištění bylo následně „přeneseno“ do napadených rozhodnutí v souladu s § 1 odst. 3a daňového řádu. Toto ustanovení – jehož přesný význam je však předmětem sporu mezi účastníky – uvádí, že „[v] rámci kontroly u stran právního vztahu [...], na něž se vztahuje daňová povinnost, nesmí daňový orgán kvalifikovat též právní vztah dotčený kontrolou, který již byl předmětem kvalifikace, odlišně pro jednotlivé osoby povinné k dani a v případě kontroly u kterékoli jiné strany daného právního vztahu uplatní z účední povinnosti zjištění učiněná u jedné ze stran tohoto právního vztahu“.

28.

Dále vycházím z toho, že v napadených rozhodnutích se daňové orgány, aby prokázaly účast společnosti Glencore na dotčených daňových únicích, v zásadě odvolávaly na tři soubory důkazů: i) důkazy opatřené v rámci správního řízení zahájeného proti společnosti Glencore, ii) důkazy opatřené během správního řízení vedeného proti dodavatelm společnosti Glencore a iii) důkazy opatřené během trestního řízení zahájeného proti dodavatelm společnosti Glencore.

29.

Daňová řízení vedená proti dodavatelm společnosti Glencore byla v době, kdy předkládající soud podával žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, ukončena vydáním správních rozhodnutí, která nabyla právní moci. Naopak trestní řízení vedená proti těmtod dodavatelm stále probíhala, přičemž se zjevně nacházela ve fázi vyšetřování (tedy před podáním obžaloby k trestnímu soudu).

30.

To znamená, že v projednávané věci plynou pochybnosti vyslovené předkládajícím soudem o možném porušení práv společnosti Glencore z onoho „předání“ důkazů mezi různými liniemi vnitrostátních orgánů a z „přenesení“ zjištění učiněných těmtod orgány v jednom nebo více správních rozhodnutích do pozdějších správních rozhodnutí. Naproti tomu, jak účastníci na jednání potvrdili, žádná zjištění v napadených rozhodnutích nebyla učiněna na základě rozsudku vydaného v trestním řízení, neboť žádný takový rozsudek v dané době neexistoval. Určité informace však byly získány z dokumentů opatřených orgány vedoucími trestní vyšetřování.

31.

Ve světle shora uvedeného se domnívám, že předkládající soud se svými dotazy snaží poukázat na tři hlavní problémy. První problém se týká zprvu, jakým se mají daňové orgány zhostit povinnosti prokázat, že osoba povinná k dani si byla nebo měla být vdoma daňových úniků spáchaných jejími dodavateli, pokud se odvolávají na zjištění učiněná v předchozích rozhodnutích přijatých proti těmtod dodavatelm. Druhý problém se týká rozsahu povinnosti daňových orgánů poskytnout osobě povinné k dani přístup k důkazm nezbytným pro její obranu, a to včetně

dokument? opatřených v souvisejících řízeních vedených proti jiným osobám povinným k dani. Těto problém se týká pravomocí, které by měl vnitrostátní soud mít při přezkoumávání zjištění, jež učinily daňové orgány v rozhodnutích přijatých proti dodavateli osoby povinné k dani, a při přezkoumávání zákonnosti opatření dlekaz v řízeních vedených proti této dodavateli.

32.

A konečně, s ohledem na použitelné předpisy unijního práva, je třeba připomenout, že vnitrostátní normy, které stanoví postupy a sankce v rámci boje proti podvodům nebo daňovým únikům, představují provádění unijního práva ve smyslu čl. 51 odst. 1 Listiny (3). Jak zdůraznil předkládající soud, právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces uvedené v článku 47 Listiny, jakož i právo na obhajobu uvedené v čl. 48 odst. 2 Listiny, mají v tomto řízení zvláštní význam.

B. Dlekazní břemeno, které nese daňový orgán

33.

První problém předestřený předkládajícím soudem se týká způsobu, jakým se mají daňové orgány zhostit povinnosti prokázat, že osoba povinná k dani si byla nebo měla být v domě daňových úniků spáchaných jejími dodavateli, pokud se tyto orgány chtějí dovolávat zjištění učiněných v předchozích rozhodnutích přijatých proti této dodavateli.

34.

Úvodem je třeba zdůraznit, že cílem režimu odpot je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností (4). Dle konstantní judikatury Soudního dvora je nárok na odpot DPH nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (5).

35.

Je rovněž zcela jasné stanoveno, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem a že boj proti podvodům, daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH (6). Z článků 2 a 273 směrnice o DPH, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU plyne, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (7). Avšak opatření, jež mají členské státy možnost za tímto účelem přijmout, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpot DPH, a tedy neutralitu DPH (8).

36.

S ustanoveními směrnice o DPH tedy není slušitelné sankcionovat nepříznáním tohoto nároku osobu povinnou k dani, která nevěděla nebo nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný obchodník v rámci dodavatelského řetězce, jehož plnění předchází dodání uskutečněnému uvedenou osobou povinnou k dani nebo po něm následuje (9). Aby bylo možno nárok na odpot osob povinné k dani odepřít, je daňová správa povinna prokázat, ve světle objektivních faktorů a aniž by byla tato osoba povinná k dani nucena provádět ověřování, které není součástí jejích povinností, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že její protistrana je zapojena do daňového podvodu (10).

37.

Pokud na úrovni práva Unie neexistují normy týkající se dokazování, musí být úřast osoby povinné k dani na daňovém podvodu prokázána v souladu s vnitrostátními normami pro dokazování (11). Jak však Soudní dvůr opakovaně judikoval, pravidla pro shromažďování důkazů nesmí oslabovat účinnost unijního práva a musí respektovat práva zaručená Listinou (12).

38.

Z rozhodnutí ve věci WebMindLicenses dále plyne, že ustanovení směrnice o DPH, ani zásada respektování práv na obhajobu v zásadě nebrání tomu, aby daňový orgán mohl za účelem prokázání existence daňových úniků použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení vedeného proti téže osobě (13).

39.

Nevidím žádný důvod, proč by tato zásada neměla platit i v situaci, jaká nastala v původním řízení, kdy byly důkazy získány v rámci správních nebo trestních řízení vedených proti dodavatelské společnosti. Jak uvedla Komise, je běžnou a zcela legitimní praxí daňové správy v případech, kdy kontrola určité osoby povinné k dani vyvolá podezření co do zákonnosti určitých transakcí, provádět dodatečné kontroly osob povinných k dani, jejichž plnění v rámci dodavatelského řetězce předchází dodání uskutečněnému danou osobou nebo po něm následuje. Tyto kontroly mohou vést k zahájení souběžných (trestních nebo správních) řízení proti určitým osobám povinným k dani, a to na základě stejných skutkových okolností a stejného souboru důkazů (14).

40.

Proto skutečnost, že jsou některé dokumenty přeneseny z jednoho řízení do druhého, nemá sama o sobě za následek porušení práv na obhajobu osoby povinné k dani, proti níž je v druhém uvedeném řízení vedeno vyšetřování.

41.

Tato obecně koncipovaná možnost se však pojí s řadou důležitých souvisejících aspektů. Pokud se daňová správa hodlá na tyto dokumenty odvolávat na podporu svých zjištění v jakémkoli pozdějším rozhodnutí, musí: i) poskytnout osobě povinné k dani k těmto dokumentům přístup, jsou-li tyto dokumenty vůči této osobě použity v pozdějším rozhodnutí; ii) dotčené osobě povinné k dani poskytnout možnost se k těmto dokumentům vyjádřit a předložit důkazy na podporu svých tvrzení; iii) ve svém rozhodnutí výslovně uvést do souladu příslušné dokumenty a jejich relevanci, přičemž správce daně je povinen do svého rozhodnutí zahrnout relevantní argumentaci dotčené osoby povinné k dani, odpovědět na ni nebo ji vyvrátit. To platí bez ohledu na to, zda tyto dokumenty již byly použity jako základ pro vydání předchozího rozhodnutí, které mezitím nabylo právní moci.

42.

Platnost domněnky, že určitá zjištění byla v předchozích rozhodnutích prokázána, nezavazuje daňové orgány povinnosti žádně své rozhodnutí odvodnit a poskytnout důkazy na podporu vyvozených závěrů v rozhodnutích pozdějších, která budou přijata proti jiným osobám povinným k dani. Platí zásada, že jakékoli rozhodnutí daňových orgánů, jímž je osoba povinná k dani odpírán odpout DPH, musí být autonomním rozhodnutím, v němž jsou závěry příslušných orgánů náležitě a nezávisle odvozeny a podloženy.

43.

Jakýkoli jiný přístup by vážně narušil práva na obhajobu osob povinných k dani, proti nimž jsou vedena pozdější řízení, neboť tyto osoby by „propadly mezi dvěma stoličkami“. Na jedné straně by osoba povinná k dani nemohla napadnout určitá zjištění v předchozích rozhodnutích, protože nebyla účastníkem těchto řízení, a na druhé straně by tato zjištění nemohla napadnout ani ve svém vlastním řízení, neboť orgány jsou svými předchozími rozhodnutími vázány.

44.

V krajním případě by to mohlo znamenat i to, že by tato osoba neměla k dispozici vůbec žádnou obranu, a to zejména v těch případech (které nejsou v případě rozsáhlých podvodů nikterak ojedinělé), kdy je řízení vedeno proti společnostem, které jsou v procesu likvidace, které již zanikly nebo které jednoduše nemají zájem se bránit. V těchto případech by daňová správa učinila zjištění, a to v podstatě s úctou erga omnes, ohledně skutkových okolností a jejich právní kvalifikace, aniž by tyto závěry kdy byly skutečně zpochybněny.

45.

Tyto úvahy pak směřují k jádru celé záležitosti, tedy posouzení slučitelnosti takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 1 odst. 3a daňového řádu, s unijním právem. Jak je uvedeno v bodě 27 výše, účastníci se neshodnou na zpusobu, jakým by toto ustanovení mělo být vykládáno a uplatňováno. Úkolem Soudního dvora není výklad vnitrostátního práva. Proto nebudu k tomuto konkrétnímu ustanovení zaujímat žádný definitivní postoj a ve svém stanovisku se omezím pouze na několik obecných poznatků.

46.

To, že daňové orgány mají v zásadě právní povinnost být při posuzování totožných skutkových okolností nebo právních vztahů konzistentní, je přirozeně zcela v pořádku. Právě naopak, jak uvádí maďarská vláda, takový přístup podporuje právní jistotu a zajišťuje rovnost mezi osobami povinnými k dani. Je však potřeba připojit dvě důležité výhrady.

47.

Zprvė výklad ustanovení, jako je § 1 odst. 3a daňového řádu, musí respektovat logiku a strukturu systému DPH. Jednotlivé osoby povinné k dani nemohou nést odpovědnost za protiprávní jednání jiných osob povinných k dani pouze proto, že byly stranou vztahu, z něhož dotčený daňový závazek vznikl. Taková odpovědnost musí být vždy zjištěna na individuální úrovni, vzhledem ke každé jednotlivé osobě povinné k dani v rámci dodavatelského řetězce (15).

48.

Zadruhé takovéto ustanovení vnitrostátního práva může nejvýše uložit daňovým orgánům povinnost zaujímat ve všech souvisejících případech stejný přístup, pokud zde nejsou pádné důvody k postupu jinému. Jinými slovy, takové ustanovení je přijatelné pouze v případě, že

jednoznačnou, fakticky i právně, nebrání daňovým orgánům dospět v rámci jiného řízení k jinému závěru, jsou-li jim předložena nová tvrzení nebo nové důkazy.

49.

Z těchto důvodů by mohlo dojít k tomu, že by se vnitrostátní ustanovení nebo praxe, podle nichž jsou daňové orgány právně nebo fakticky vázány zjištěními učiněnými v souvisejících rozhodnutích, mohly dostat do rozporu s celou řadou relevantních klíčových zásad, byly-li by vykládány a uplatňovány jiným způsobem, než je uvedeno výše. Žádný takový výklad však nemůže oslabit důkazní břemeno, které daňové orgány nesou, nebo je dokonce fakticky přesunout na osobu povinnou k dani, tedy v konečném důsledku oslabit nárok na odpočet daní, a tím i neutralitu DPH, a současně porušit práva na obhajobu osob povinných k dani.

C. Rozsah práva osoby povinné k dani na přístup ke spisu

50.

Druhý problém vzniklý v rámci tohoto řízení se týká povinnosti daňových orgánů poskytnout osobě povinné k dani přístup k důkazům týkajícím se daňového řízení vedeného ve vztahu k této osobě. Podobně jako vnitrostátní soud ve věci Ispas (16), předkládající soud v tomto případě zejména žádá o objasnění toho, kdy, co a jak by mělo být takto přístupno.

51.

Pokud jde o první uvedený aspekt, je třeba mít na paměti, že právo na přístup ke spisu má zásadní význam pro výkon práv na obhajobu osob, jejichž zájmy mohou být přijetím rozhodnutí orgánů veřejné moci dotčeny.

52.

Zásada respektování práva na obhajobu vyžaduje, aby bylo osobě, jíž je určeno rozhodnutí nepříznivě zasahující do jejího právního postavení, umožněno uplatnit její vyjádření před přijetím tohoto rozhodnutí, tak aby příslušný orgán užitečně zohlednil všechny rozhodné skutečnosti. Cílem tohoto pravidla je především zajistit této osobě možnost opravit chybu nebo uplatnit takové skutečnosti týkající se její osobní situace, jež mohou ovlivnit, zda rozhodnutí bude či nebude přijato nebo zda bude mít takový i jiný obsah (17).

53.

Přístup ke spisu musí být umožněn v určitém okamžiku během správního řízení, ale rozhodně předtím, než orgány přijmou konečné rozhodnutí. Osoba povinná k dani musí mít dostatek času, aby se mohla seznámit s dokumenty, které mají příslušné orgány k dispozici, a musí být schopna upravit si odpovídajícím způsobem obranu.

54.

Osobě povinné k dani by měl být umožněn přístup ke spisu před zahájením jakéhokoli soudního řízení. Přístup ke spisu osobě povinné k dani rovněž umožňuje přijmout informované rozhodnutí v tom smyslu, zda rozhodnutí přijaté správním orgánem hodlá napadnout u příslušného soudu (18).

55.

Zpřístupnění v pozdější fázi – k němuž dochází až v rámci soudního řízení zahájeného proti

rozhodnutí správních orgánů? – proto zpravidla nemůže zhojit porušení práv této osoby na obhajobu, k němuž došlo ve fázi správního řízení (19).

56.

S ohledem na typy dokumentů, které jsou orgány povinny osobě povinné k dani, která je předmětem vyšetřování, zpřístupnit, považuji za potěbné zdraznit, že právo na přístup ke spisu znamená, že daná osoba povinná k dani musí mít možnost nahlédnout do všech dokumentů ve vyšetřovacím spise, které jsou pro vedení její obrany relevantní.

57.

Tyto dokumenty konkrétně zahrnují především ty části spisu, na které se příslušné orgány hodlají odvolávat ve svém rozhodnutí proti dotčené osobě povinné k dani (20). To v případě společnosti Glencore znamená, že jí má být umožněn přístup ke všem důkazům, ze kterých vycházelo zjištění příslušného orgánu, že tato společnost o dotčených daňových únicích věděla nebo věděla měla.

58.

V této souvislosti je na místě zdraznit, že právo na přístup existuje bez ohledu na původ dokumentu a souvislosti, za nichž byl tento dokument opatřen (například v případě souběžného správního nebo trestního řízení vedeného proti jiné osobě povinné k dani) – samozřejmě pouze v případě, že se neuplatní nějaká výjimka (21). Je nerozhodné, zda byly dokumenty, z nichž příslušné orgány vycházely, fyzicky přeneseny z jednoho soudního spisu do jiného: pokud mají být tyto dokumenty použity jako důkaz v pozdějším případě, musí být osobě povinné k dani, již se tento pozdější případ týká, zpřístupněny. Zda se tak stane poskytnutím kopie požadovaných dokumentů osobě povinné k dani, nebo tím, že jí bude umožněn přístup (v případě nutnosti i jen částečný) ke spisu v souvisejícím řízení, je otázkou, kterou rozhodne daný členský stát. Podstatné je, aby měla osoba povinná k dani skutečnou možnost mít k původním důkazům přístup.

59.

Zadruhé právo na přístup se nutně vztahuje i na ostatní dokumenty, které se týkají jednání osoby povinné k dani, které je předmětem vyšetřování, byť se na ně příslušné orgány v odvodnění svého rozhodnutí přímo neodvolávají. Jak konzistentně rozhoduje Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), podle článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „EÚLP“) platí, že osoby, které jsou předmětem vyšetřování, by měly mít přístup nejen k „důkazům přímo souvisejícím se skutkovým stavem případu“, ale také k „dalším důkazům, které se mohou týkat přípustnosti, spolehlivosti a úplnosti oněch přímo souvisejících důkazů“ (22).

60.

Zatím právo na přístup ke spisu zahrnuje nejen usvědčující důkazy, ale také důkazy vyvážející, které daňové orgány případně opatřily (23). To znamená, že osoba povinná k dani by měla mít přístup k dokumentům a informacím, jež jí mohou být ve prospěch, neboť ji mohou zprostit viny či se mohou obecně jevit jako neslučitelné se závěry vyvozenými daňovými orgány na základě ostatních důkazů, které mají k dispozici (24).

61.

A naopak, jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věci Ispas, právo na přístup ke spisu nelze vykládat tak, že vyžaduje, aby osoba povinná k dani mohla „nahlížet do úplného spisu“, pokud se

tím rozumí „úplný soubor dokumentů a informací, které mají správní orgány k dispozici“, včetně „součástí, které přímo nesouvisí s přijatým rozhodnutím, jako jsou některé interní poznámky, návrhy, pomocné výpočty a veškeré informace získané od třetích osob (25)“.

62.

Tím spíše nevidím žádný podklad pro nárok osoby povinné k dani na úplný přístup ke spisům týkajícím se souběžných řízení vedených proti jiným osobám povinným k dani, samozřejmě za předpokladu, že všechny relevantní dokumenty, na které se daňový orgán hodlá odvolávat, byly „přeneseny“ do pozdějšího spisu a tam zpřístupněny (26).

63.

Dále podle ustálené judikatury platí, že obecná zásada unijního práva požadující dodržování práva na obhajobu nepředstavuje absolutní právo, nýbrž může obsahovat omezení za podmínky, že tato omezení skutečně odpovídají cílům obecného zájmu sledovaným dotčeným opatřením a nejsou vzhledem ke sledovanému cíli nepřiměřeným a nepřipustným zásahem do samotné podstaty takto zaručených práv (27). Přístup ke spisu tedy může být omezen v těch případech, kde se jeví být nezbytné nutným zajistit, aby byly chráněny důležité veřejné zájmy (například mlčenlivost ohledně probíhajícího trestního řízení) nebo aby nebyla protiprávně dotčena základní práva jiných osob (například důvěrnost osobních údajů nebo obchodního tajemství) (28).

64.

Je však úkolem příslušných orgánů, aby prokázaly, že jsou splněny podmínky pro uplatnění těchto výjimek, přičemž toto posouzení podléhá přezkumu soudem (29). Příslušné orgány jsou nicméně povinny posoudit, zda lze umožnit částečné zpřístupnění dokumentů, na které se vztahuje některá z výjimek: to vyžaduje zejména ověření, zda je přístup omezený pouze na určité části dokumentace možný a nevyžaduje nepřiměřené množství práce ze strany příslušných orgánů (30). V této souvislosti je potřeba mít na paměti, že v moderním prostředí informačních technologií se zpracování velkého množství dokumentů a případně i jejich úprava staly výrazně jednoduššími, než tomu bylo v minulosti.

65.

A konečně, pokud jde o způsob, jakým musí být přístup poskytnut, považuji za potřebné zdůraznit, že z důvodů vysvětlených v bodě 58 výše nepostačuje pouhý odkaz na minulá rozhodnutí, v nichž byly příslušné dokumenty použity jako důkaz. Stejně tak popis důkazů, které mají daňové orgány k dispozici, ve formě souhrnné zprávy nepostačuje k naplnění práva osoby povinné k dani na přístup ke spisu, ledaže tato osoba může požádat o nahlédnutí a případně i o poskytnutí kopie konkrétních dokumentů. Je skutečně nanejvýš důležité, aby mohla osoba povinná k dani předložit dokumenty „vidět na vlastní oči“, pokud si to přeje.

D. Soudní přezkum

66.

Závěrem je potřeba vnovat se stručně rozsahu přezkumu, který má vnitrostátní soud provádět ve vztahu k rozhodnutí daňových orgánů, kterým byly osoby povinné k dani odepřeny určité odpady DPH.

67.

Příslušný soud by měl provést celkové posouzení všech relevantních skutečností a okolností

případu, který je u něj projednáván, aby určil, zda dotyčná osoba povinná k dani měla nárok na odpočet daně ve vztahu k plněním, u nichž došlo k dotčeným daňovým únikům.

68.

Při přezkoumávání této otázky pochopitelně nemůže být vnitrostátní soud vázán žádnými zjištěními učenými daňovými orgány, ať již v napadených rozhodnutích, nebo v rozhodnutích přijatých proti jiným osobám povinným k dani, a to ani v případech, že se tato rozhodnutí stala pravomocnými.

69.

V souladu s článkem 47 Listiny musí do pravomoci vnitrostátního soudu spadat všechny skutkové a právní otázky, které budou mít vliv na výsledek řízení (31). Pro splnění požadavků spjatých s právem na spravedlivý proces je v této souvislosti důležité, aby byli účastníci o všech těchto záležitostech informováni a aby měli možnost je projednat a vyjádřit se k nim (32).

70.

V rámci soudního řízení musí mít vnitrostátní soud rovněž pravomoc ověřit (v případě potřeby v rámci soudního řízení o předběžném opatření) zákonnost důkazů použitých proti osobě povinné k dani ve světle unijního práva, a to včetně důkazů „přenesených“ z jiného řízení. Jak Soudní dvůr rozhodl ve věci WebMindLicenses, účinnost soudní kontroly zaručené článkem 47 Listiny vyžaduje, aby „soud provádějící kontrolu legality rozhodnutí představujícího uplatnění unijního práva mohl ověřit, zda důkazy, na kterých je toto rozhodnutí založeno, nebyly získány a použity v rozporu s právy zaručenými uvedeným právem a zejména Listinou“. Tento požadavek je splněn, „jestliže soud rozhodující o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu, kterým byla dodatečně vyměřena DPH, je oprávněn přezkoumat, že důkazy pocházející ze souběžného a dosud neskončeného trestního řízení, na kterých je založeno toto rozhodnutí, byly získány v tomto trestním řízení v souladu s právy zaručenými unijním právem, anebo se může alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci kontradiktorního řízení, že uvedené důkazy byly získány v souladu s tímto právem (33)“.

71.

V uvedeném rozhodnutí Soudní dvůr dále dodal, a to je v této věci podstatné, že „[n]ení-li tento požadavek splněn, a právo na soudní ochranu tedy není účinné, nebo v případě porušení jiného práva zaručeného unijním právem, musí být důkazy získané v rámci trestního řízení a použité v daňovém řízení vyloučeny a napadené rozhodnutí, které spočívá na těchto důkazech, musí být zrušeno, jestliže je v důsledku toho nepodložené“ (34).

72.

Pokud by předkládající soud neměl pravomoc přezkoumat zjištění daňových orgánů nebo způsob, jakým byly důkazy jimi předloženy opatření, měla by tato skutečnost rovněž za následek porušení zásady rovnosti zbraní, která je důsledkem práva na spravedlivý proces zakotveného v článku 47 Listiny.

73.

Podle ustálené judikatury s sebou totiž zásada rovnosti zbraní nese povinnost nabídnout každému účastníkovi řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasně nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi. Tato zásada má zajistit rovnováhu mezi účastníky soudního řízení tím, že tímto účastníkům zaručí stejná práva a

povinnosti, zejména co se týče úpravy dokazování a kontradiktorního projednání věci před soudem (35).

74.

Obečně je nutno zdůraznit, že až na několik málo menších výjimek platí, že tvrzení a zjištění správních orgánů nezavazují a nemohou soudy zavazovat, ani jim bránit v plném výkonu soudní kontroly. Jak Soudní dvůr opětovně zdůraznil v jednom nedávném rozhodnutí, pojem nezávislosti zejména předpokládá, že daný orgán vykonává soudní funkce zcela samostatně, není hierarchicky vázán ani podřízen, ať již přímo (přijímáním příkazů či pokynů jakéhokoliv původu (36)), nebo nepřímo (tím, že bude co do výsledku posouzení vázán jiným úkonem nebo rozhodnutím, zejména správními úkony, které jsou de facto vyloučeny ze soudního přezkumu (37)).

75.

Z těchto důvodů musí mít vnitrostátní soud, který vede řízení zahájené osobou povinnou k dani proti rozhodnutí přijatému daňovými orgány, možnost přezkoumat všechny skutkové a právní poznatky uvedené v tomto rozhodnutí, včetně zákonnosti způsobu, jakým byly důkazy opatřeny, bez ohledu na jejich původ.

V. Závěry

76.

Navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložnou otázku položenou Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Městský soud pro správní a pracovní právní věci v Budapešti, Maďarsko) následovně:

—

Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty vykládaná ve světle článku 47 a čl. 48 odst. 2 Listiny základních lidských práv Evropské unie nebrání právní úpravě ani praxi členského státu, podle nichž má při ověřování nároku osoby povinné k dani na odpáet DPH daňová správa povinnost zohlednit zjištění, která učinila v souvisejících rozhodnutích, jež nabyla právní moci, za předpokladu, že:

—

taková právní úprava nebo praxe nebrání při respektování logiky a struktury systému DPH daňovým orgánům právně ani fakticky v tom, aby v kontextu jiných řízení dospěly k jiným závěrům, jsou-li jim předložena nová tvrzení nebo nové důkazy;

—

daňové orgány jsou před přijetím konečného rozhodnutí v zásadě povinny zpřístupnit všechny dokumenty, které jsou rozhodné pro výkon práv osoby povinné k dani na obhajobu, včetně těch, které byly opatřeny v rámci souvisejícího správního nebo trestního řízení. Popis důkazů ve formě souhrnné zprávy nestačí, ledaže osoba povinná k dani může požádat o nahlédnutí a případně i o poskytnutí kopie konkrétních dokumentů;

—

vnitrostátní soud, který projednává žalobu podanou proti rozhodnutí přijatému daňovými orgány,

má možnost p?ezkoumat všechny skutkové a právní poznatky uvedené v tomto rozhodnutí, v?etn? zákonnosti zp?sobu, jakým byly d?kazy opat?eny, bez ohledu na jejich p?vod.

(1) – P?vodní jazyk: angličtina.

(2) – Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1.

(3) – Viz zejména rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 27), jak byl pozd?ji vyjasn?n v rozsudcích ze dne 5. prosince 2017, M. A. S. a M. B. (C?42/17, EU:C:2017:936), a ze dne 2. kv?tna 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295).

(4) – Viz nap?íklad rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatura).

(5) – Za všechny viz nap?. rozsudek ze dne 15. září 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaná judikatura).

(6) – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, bod 50), a ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C?251/16, EU:C:2017:881, bod 28).

(7) – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, bod 25), a ze dne 2. kv?tna 2018, Scialdone (C?574/15, EU:C:2018:295, bod 26).

(8) – Viz zejména rozsudek ze dne 28. ?ervence 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, bod 49 a citovaná judikatura).

(9) – Viz rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 38 a 41), a ze dne 13. b?ezna 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, body 40 až 42).

(10) – V tomto smyslu viz usnesení ze dne 10. listopadu 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, EU:C:2016:869, bod 39 a citovaná judikatura).

(11) – Viz nap?íklad mé stanovisko ve v?ci Dzivev a další (C?310/16, EU:C:2018:623, bod 24 a násl. a citovaná judikatura).

(12) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, body 65 a 68).

(13) – Tamtéž, body 68 a 90.

(14) – Viz nap?íklad rozsudky ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 17 a 25), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, bod 14). Viz též usnesení ze dne 15. ?ervence 2015, Itales (C?123/14, nezveřejn?no, EU:C:2015:511, body 14 a 15).

(15) – Viz výše, bod 36 tohoto stanoviska.

(16) – Viz mé stanovisko ve v?ci Ispas (C?298/16, EU:C:2017:650, bod 99).

(17) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C?129/13 a C?130/13, EU:C:2014:2041, bod 38 a citovaná judikatura).

(18) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. října 1987, Heylens a další (222/86, EU:C:1987:442, bod 15).

(19) – Jiná situace však může nastat v případě, že řízení zahájené proti rozhodnutí vydanému správním orgánem „[má] za následek automatický odklad výkonu rozhodnutí, které nepříznivě zasahuje do právního postavení, a [vede] k jeho okamžité nepoužitelnosti“. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 54 a násl.).

(20) – Viz například rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 32).

(21) – Viz níže, body 63 a 64 tohoto stanoviska.

(22) – Viz rozsudek ESLP ze dne 11. prosince 2008, Mirilašvili v. Rusko (CE:ECHR:2008:1211JUD000629304, § 200 a citovaná judikatura). Kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Zatímco čl. 6 odst. 1 EÚLP má přirozeně v první řadě část civilní a část trestní, ESLP použil ustanovení čl. 6 odst. 1 EÚLP na určité druhy daňových řízení. Proto mohou zásady vypracované ESLP docela dobře posloužit jako obecné vodítko, pokud jde o standard, který je potřeba použít na takový postup, o jaký jde v předmětném řízení, bez ohledu na (samostatné) zkoumání toho, zda v daném konkrétním případě mohla být uložena pokuta ve skutečnosti považována za sankci, která má „trestněprávní“ povahu.

(23) – Analogicky viz rozsudek ze dne 13. září 2018, UBS Europe a další (C-358/16, EU:C:2018:715, bod 66 a citovaná judikatura). Viz též rozsudek ESLP ze dne 5. dubna 2012, Chambaz v. Švýcarsko (CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 61 a citovaná judikatura).

(24) – Viz rozsudek ze dne 1. července 2010, Knauf Gips v. Komise (C-407/08 P, EU:C:2010:389, bod 23 a citovaná judikatura).

(25) – Viz mé stanovisko ve věci Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, body 100, 116 a 121).

(26) – Výše, bod 58 tohoto stanoviska.

(27) – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. července 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, bod 42), a ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 35).

(28) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 36).

(29) – V tomto smyslu viz rozsudek ESLP ze dne 16. února 2000, Jasper v. Spojené království (CE:ECHR:2000:0216JUD002705295, § 56).

(30) – V tomto smyslu analogicky viz rozsudek ze dne 28. června 2012, Komise v. Agrofert Holding (C-477/10 P, EU:C:2012:394, bod 79).

(31) – Analogicky viz rozsudek ze dne 4. června 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, bod 62).

(32) – Analogicky viz rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další (C-89/08 P, EU:C:2009:742, bod 56).

(33) – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, body 87 a 88).

(34) – Tamtéž, bod 89.

(35) – Viz například rozsudek ze dne 28. července 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone a další* (C-543/14, EU:C:2016:605, body 40 a 41 a citovaná judikatura).

(36) – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses* (C-64/16, EU:C:2018:117, body 42 a 44 a citovaná judikatura).

(37) – Viz mé stanovisko ve věci *Torubarov* (C-556/17, EU:C:2019:339, body 50 a 51 a 102).